

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度再字第53號

再 審 原 告 復盛應用科技股份有限公司

代 表 人 李亮箴

訴訟代理人 陳志愷 會計師

再 審 被 告 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，再審原告對於中華民國109年8月14日本院109年度判字第436號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

一、緣訴外人荷蘭商Cooperatieve Valiant AP0 Global U.A.（下稱荷商Valiant公司）於民國96年5月間以100%持股而設立訴外人勇德國際股份有限公司，因於97年1月1日合併吸收復盛股份有限公司（下稱原復盛公司），同時更名為復盛股份有限公司（下稱新復盛公司）。而荷商Valiant公司又於99年9月設立100%持股之再審原告。新復盛公司以合併吸收原復盛公司進行評價產生商譽為由，自97年度起至101年度營利事業所得稅申報，逐年為商譽攤提，均經再審被告以該合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，否准認列，並逐年據以補徵所得稅額。新復盛公司均不服，循序提起行政爭訟，終經本院分別以107年度判字第245號、107年度判字第247號、108年度判字第115號、107年度判字第286號及107年度判字第288號判決就各該（97至101）年度之核定駁回新復盛公司上訴而告確定。其間，再審原告於99年11月1日受讓自新復盛公司分割運動器材與精製品事業部門等現金產生單位，其中所受讓之商譽帳列數新臺幣（下同）2,496,655,672元，係新復盛公司所主張於97年度吸收合併原

01 復盛公司產生之商譽7,640,725,120元，以原復盛公司購買
02 價格分攤報告列示各營運部門之人力資源分配數與交易當時
03 之未來5年稅後淨現金流量折現值，計算應分攤至各營運部
04 門之商譽價值。嗣再審原告辦理99年度至103年度營利事業
05 所得稅結算申報，亦逐年將其所主張99年間受讓新復盛公司
06 分割之營業而取得之商譽攤折。再審被告以新復盛公司系爭
07 合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，否准再審
08 原告99年度至103年度辦理營利事業所得稅申報認列之商譽
09 攤提數，並據以補徵所得稅額。再審原告均不服，循序提起
10 行政爭訟，其中99年度至101年度分別經本院108年度判字第
11 72號、107年度判字第269號及107年度判字第271號判決駁回
12 再審原告上訴或起訴而告確定。再審原告辦理103年度營利
13 事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提數168,954,729
14 元，其中166,443,711元即係前述99年間受讓新復盛公司分
15 割之營業而取得之商譽攤折數，經再審被告否准認列，核定
16 再審原告103年度各項耗竭及攤提數為2,511,018元，補徵稅
17 額28,295,431元。再審原告不服，循序提起行政爭訟，經臺
18 北高等行政法院108年度訴字第461號判決（下稱原判決）駁
19 回後，復經本院109年度判字第436號判決（下稱原確定判
20 決）駁回其上訴確定在案。再審原告仍不服，以原確定判決
21 有行政訴訟法第273條第1項第1款所定事由，向本院提起本
22 件再審之訴（至於再審原告以行政訴訟法第273條第1項第13
23 款及第14款所定事由，提起再審之訴部分，本院另以裁定移
24 送於臺北高等行政法院）。

25 二、再審原告起訴意旨略謂：倘訴訟標的以外之前訴訟確定判決
26 理由對重要爭點之判斷顯然違背法令，或當事人已提出足以
27 推翻原判斷之新訴訟資料，亦即法律及事實之狀態已有變
28 更，當無後訴訟法院不得為與前訴訟確定判決理由之相同重
29 要爭點相異判斷之爭點效問題（最高法院96年度台上字第30
30 7號民事判決參照）。雖再審原告99年度至101年度之前訴訟
31 案件業經鈞院判決駁回而告確定，然各該判決就原復盛公司

01 經營股東與新投資方橡樹資本管理有限公司（下稱橡樹公
02 司）簽訂之股東協議書第8.2條「股份強賣權」之條文約
03 定，不足以動搖原復盛公司經營股東因持有新復盛公司股權
04 比例過半，而具有對新復盛公司控制能力之認定時，一方面
05 認應就該股東協議書之「契約結構及約定內容」為全面觀
06 察，卻未要求提出完整股東協議書內容依職權調查，實有未
07 依職權調查證據之遺漏事實，及未就所認應調查完整股東協
08 議書之事實全貌，依其構成合資契約協定規範為「防止任何
09 一合資控制者單獨控制整個經濟活動」之情形，而足以認定
10 原復盛公司經營股東不具有控制能力等相關應適用法令，為
11 認事用法判斷之顯然違背法令。則再審原告於本件訴訟程序
12 中，提出上開99年度至101年度前訴訟確定判決因未依職權
13 調查，致未能提示斟酌而為所應適用法令規定之完整股東協
14 議書內容，既為前訴訟所刻意遺漏無法即時提出，致發現得
15 使用未經斟酌並足以推翻原判斷之新訴訟資料，自無爭點效
16 之適用。原確定判決認定本件仍受99年度至101年度確定判
17 決之爭點效限制，其漏未斟酌再審原告於本件訴訟程序中，
18 已針對原復盛公司經營股東持股過半之情形提出前訴訟確定
19 判決因未依職權調查所刻意遺漏無法即時提出，致發現得使
20 用未經斟酌而構成財務會計準則公報第31號（下稱第31號公
21 報）所定為「防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活
22 動」之合資契約協定，並足以推翻原判斷之完整股東協議書
23 之新訴訟資料，而未就前訴訟顯然違背法令之該當爭點效適
24 用限制之具體事由有所審究，實有消極的不適用法規之適用
25 法規顯有錯誤（即能詮釋出財務會計準則公報第7號第16段
26 第1項但書規定所代表意義之第31號公報與其相關釋示規
27 定）之情事，而構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審
28 事由等語，為此請求廢棄原確定判決，並就廢棄部分，更為
29 審理。

30 三、再審被告答辯意旨略謂：原復盛公司經營團隊持有新復盛公
31 司超過50%股權、仍占新復盛公司一半之董監事席次、董事

01 長及執行管理階層之經理均由原經營團隊續任、合併後新復
02 盛公司之營運及業務經營方向等原經營團隊仍保有主導之能
03 力，原復盛公司經營股東於合併後仍對新復盛公司具有控制
04 能力。至於以橡樹公司可行使強賣權等情，主張原復盛公司
05 經營股東對新復盛公司不具控制能力一節，契約中有關強賣
06 權之約定，意在保障投資人，使投資人於一定條件下，得行
07 使強賣權，於其將股份售予第3人時，併要求原股東一併出
08 賣股份，難僅因契約中有強賣權之約定，即謂原復盛公司經
09 營股東持股縱超過50%對公司仍屬無控制能力。且經營者以
10 追求公司利潤及永續發展為目標，然橡樹公司卻在最初契約
11 中即約定上述售股機制，顯見橡樹公司原意即在出售股票獲
12 利，而非參與新復盛公司之經營，從而原復盛公司經營股東
13 對新復盛公司仍保有控制能力一節，足堪認定。原確定判決
14 已詳細審酌論駁證據取捨在案，本件事證已臻明確，其合併
15 後存續之新復盛公司僅為原復盛公司股東結構之轉換，原復
16 盛公司實質上未消滅，原確定判決予以適用並無不合。再審
17 原告對於業經原確定判決已予論述不採之事由再予爭執，核
18 屬法律上見解之歧異，難謂有違背法令之情形，原確定判決
19 駁回再審原告前訴訟程序之訴，審其所適用之法規，並無與
20 本件應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸之情
21 形，自難謂原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所
22 定再審事由等語。

23 四、本院查：

24 (一)行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤，係
25 指依確定的事實適用法規錯誤而言，且必須是原確定判決所
26 適用之法規與該案應適用之法規相違背，或其見解與司法院
27 解釋有所牴觸者，始足當之，並不及於證據取捨、評價不同
28 所生認定事實歧異的問題。故關於事實之認定或法律上見解
29 之歧異，再審原告對之縱有爭執，亦難謂為適用法規顯有錯
30 誤，而據為再審之理由。

(二)原確定判決駁回再審原告於前程序之上訴，其理由略謂：本件先決問題為再審原告是否有於99年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折數之存在。再審原告辦理99年度至103年度營利事業所得稅結算申報，逐年將其所主張99年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折。惟再審被告以新復盛公司系爭合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，否准再審原告99年度至103年度辦理營利事業所得稅申報認列之商譽攤提數，並據以補徵所得稅額。再審原告均不服，循序提起行政爭訟，其中99年度至101年度分經本院以108年度判字第72號判決（108年2月21日）、107年度判字第269號判決（107年5月10日）及107年度判字第271號判決（107年5月10日）駁回再審原告上訴或起訴而告確定。又新復盛公司以合併吸收原復盛公司進行評價產生商譽為由，自97年度起至101年度營利事業所得稅申報，逐年為商譽攤提，亦均經再審被告以該合併後存續之新復盛公司僅為原復盛公司股東架構之轉換，原復盛公司實質上未消滅，並無併購之經濟實質，新復盛公司無併購商譽攤銷之適用，否准認列，並逐年據以補徵所得稅額。新復盛公司均不服，循序提起行政爭訟，亦均經本院分別以107年度判字第245號、107年度判字第247號、108年度判字第115號、107年度判字第286號及107年度判字第288號判決就各該（97至101）年度之核定駁回新復盛公司上訴而告確定。準此，無從認為新復盛公司於97年合併吸收原復盛公司有商譽產生，則再審原告於99年間受讓新復盛公司分割之營業亦無從取得商譽攤折。又再審原告99至101年度所認列之商譽攤提數，均經再審被告否准，且均經本院前訴訟判決確定，再審原告所主張繼受自新復盛公司97年合併案所生商譽事項，業經裁判先例認定為不存在，就該法律效果之確認在他案中已有既判力。因此於本案訴訟中，在法律與事實狀態均未變更之情況下，法院原不得為與前開一連串確定判決意旨相反之判斷。因此在本案中無從認為新復盛公司於系爭合併案有產生商譽存在，亦無從

01 認定再審原告受讓自新復盛公司分割之相關營業而有繼受商
02 譽存在，再審原告即無從援引所得稅法及營利事業所得稅查
03 核準則之規定，而就該等繼受新復盛公司商譽為103年度之
04 攤折（166,443,711元）。另外原判決業已指出本件訴訟裁
05 判標的與前揭一連串確定判決之訴訟裁判標的並不相同，因
06 此原判決並未以訴訟標的為確定判決效力所及，亦未依行政
07 訴訟法第107條第1項第9款裁定駁回再審原告在下級審之起
08 訴。只不過強調應以前確定裁判為基礎，作成本案之判斷，
09 故原判決亦無理由矛盾可言。再者，再審原告99至101年度
10 所認列繼受自新復盛公司97年合併案商譽所生之商譽攤提
11 數，均經再審被告否准，且均經本院前訴訟判決確定，此為
12 裁判先例之判斷事項。再審原告再執其繼受新復盛公司合併
13 案所生商譽得逐年攤銷，主張其103年度營利事業所得稅結
14 算申報，得列報各項耗竭及攤提數168,954,729元，其中16
15 6,443,711元即係前述99年間受讓新復盛公司分割之營業而
16 繼受取得之商譽攤折數，核屬對繼受新復盛公司商譽攤折否
17 准認列處分，為反於裁判先例判斷事項之爭執，自無可採。

18 (三)按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判
19 決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不
20 為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤者。……」「
21 再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之
22 。」為行政訴訟法第273條第1項第1款及第278條第2項所明
23 定。按再審之訴，係對於原確定判決聲明不服之方法，其目
24 的在於請求除去原確定判決之效力，惟判決因確定而產生其
25 既判力，原則上法院及當事人均應受其拘束，自不許當事人
26 事後任意予以爭執，故唯有具備法定重大瑕疵之事由如行政
27 訴訟法第273、274條之再審事由時，始有重開訴訟程序之可
28 能。故當事人如已依上訴主張其事由，其主張之當否，上訴
29 審法院自應判斷之，或其明知得依上訴主張之事由而於上訴
30 程序不為主張，殊無許其於判決確定後，再援為對於確定判
31 決提起再審之訴之事由，延滯判決之確定，此即前揭行政訴

01 訟法第273條第1項第1款所揭示之再審補充性原則。再按審
02 級制度為訴訟程序之一環，有糾正下級審裁判之功能，乃司
03 法救濟制度之內部監督機制（司法院釋字第574號解釋意旨
04 參照），提供下級審敗訴當事人尋求勝訴可能之機制。於行
05 政訴訟，敗訴當事人對於高等行政法院之終局判決，除法律
06 別有規定外，得以判決違背法令為由，上訴於本院（行政訴
07 訟法第238條、第242條參照）。又判決不備理由或理由矛
08 盾，為判決違背法令，稽之行政訴訟法第243條第2項第6款
09 即明。是故，如敗訴當事人認高等行政法院判決有漏未審酌
10 之理由，或應予調查之證據未予調查，即為判決不備理由，
11 屬違背法令之情事，自應提起上訴主張之。乃本件再審原告
12 以其已於前訴訟起訴時提出原復盛公司經營股東與新投資方
13 橡樹公司所簽訂之股東協議書，其第8.2條「股份強賣權」
14 之條文約定，不足以認定原復盛公司經營股東因持有新復盛
15 公司股權比例過半，而具有對新復盛公司控制能力，此關係
16 商譽價值之有無，乃未經前訴訟程序進行調查，即不應再依
17 爭點效之法理受其他各案確定判決之拘束，原確定判決所持
18 見解即屬適用法規顯有錯誤云云。按此項理由既屬起訴時之
19 主張，再審原告復認前訴訟程序未予調查，自應於上訴時以
20 此未予調查之情事為違背法令加以主張，乃其明知而未為，
21 揆諸首揭再審補充性之法理，殊無容許其於任令判決確定
22 後，再執關於前訴訟程序取捨證據認定事實之指摘，而非關
23 原確定判決適用何等法規有何等之顯然錯誤之事由，輕啟再
24 審程序。本件再審之訴，難認有再審理由，應予駁回。

25 五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條
26 第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 110 年 5 月 27 日

28 最高行政法院第三庭

29 審判長法官 帥 嘉 寶

30 法官 鄭 小 康

31 法官 劉 介 中

01

法官 林 玫 君

02

法官 李 玉 卿

03

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

04

中 華 民 國 110 年 5 月 28 日

05

書記官 楊 子 鋒